

## 管理会計情報システムの成立とその現代的課題

三浦和夫

### 1. はしがき

管理会計 (management accounting, managerial accounting) は、一般に「マネジメントのための会計」として理解される<sup>1)</sup>が、これのみでは管理会計の意義は明らかではない。管理会計の意義は、会計の他の側面である財務会計 (financial accounting) との対立関係において明らかにされるのが常である。

財務会計は、一般に「経営成績と財政状態を公表財務諸表に要約して報告することを目的とする会計」として理解される。この場合に「公表される財務諸表」の形をとる会計報告書は、企業に利害関係を持つ各種の利害関係集団に企業の実態を報告する手段である。

ところで、これら2つの会計は、その萌芽において1つであったであろうが、ともに固有の基盤ないし歴史的背景をもっており、歴史的過程を経てきたものであるから、これら2つの会計を現時点のみでとらえて論ずることは適当ではない。管理会計の本質は今日においてもなお論者によって異なって解されており、またその領域も広狭さまざまに把握されているのであるが、それらの論者の管理会計本質観の相違は、実に企業会計の歴史に関する解釈に根ざしているといえることができる。

さて、管理会計を「マネジメントのための会計」とする場合に、その「マネジメント」は「経営者」というよりは経営職能としてのマネジメントすなわち「経営管理」とみたほうがよい。また、「経営管理のための会計」という場合に、これを特定の計算制度や計算技術として把握しようとする考えもあるが、現段階においてはそれはむしろ誤りというべきである。管理会計の本質を規定し、これを体系化するためのより正しい接近方法として溝口教授は、会計の機能的側面を中心とし、計算制度や計算技術は会計機能に対する手段的なものとして取り上げられる<sup>2)</sup>。

すなわち、管理会計の本質がもともとその「手段」としての側面において理解されることが多かったことは、現段階においても無視しえないものをもっている。管理会計は今日においても経営管理のために役立てられる計算技術の体系であると理解されていることが多い<sup>3)</sup>。もとより、手段としての会計も経営管理の実質内容の変化に対応して発展してい

くと考えなければならない。それにもかかわらず、会計の本質をもっぱらそのような「手段」としてとらえることが正しいものであろうかという根本的な問いは依然として残るのである。この第1の立場に対して、管理会計の本質理解における第2の立場は、これを「機能」としてみようとするものである。ものの本質を見極めるための基本的アプローチとして、そのもののはたらきに注目することは有意義である。近代的な経営管理機能は、会計情報と切りはなしては考えられないという認識にもとづいて、さらにより積極的に管理会計は経営管理機能そのものであると解するのである。

これら2つの思考は一見するとまったく対立的なもののようにであるが、必ずしもそうとはいえない。会計がその本質において手段ないし用具としての意義をもつことはいかなるひとも否定しえないであろう。しかし、たとえ用具としての本質規定をしたとしても、それだけでは意味がない。その適用の側面をなんらかの形で本質規定のうちにとり入れようとすることもまた実務上当然のことであろう。以下、本稿においては、管理会計の本質をその機能の側面から明らかにしたい。

## 2. 管理会計の萌芽——複式簿記成立期的理解と科学的管理法成立期的理解——

管理会計の最初の形態をいかなる時期に認めることができるのであろうか。従来多くの論者はこれを19世紀末ないし20世紀初頭の科学的管理法が成立した時期からとした。すなわち、19世紀後半以来、アメリカにおける産業および交通の発達——一方では新技術や新機械の導入にともなう製造工業の発達、したがって生産力の伸長、他方では全国的市場の成立——が従来には見られなかった多くの経営問題をよびおこした。所有の経営からの分離 (separation of ownership from management) にともなう投資家および債権者にたいする経営者の責任問題、競争の激化による利益の減少、特殊専門化した機械作業の調整と監督の困難性、固定設備の増大とその陳腐化の危険、このような問題が経営者の関心を強くひきつけ、いやおうなしに経営活動の合理化への道を模索させたのである。

テイラー (F. W. Taylor) の科学的管理法も、こうした時代の環境がうんだ産物であるといつて過言ではない。すなわち、多くの経験の中から生まれた管理法が、企業の大量生産化と複雑化にともなうて、ますます必要とされ、今世紀初頭以来、経営管理に一大新紀元を劃することとなったのである。この科学的管理法は、また管理会計にとつても生みの親であったと解するのである。なお、この科学的管理法が管理会計の生みの親であったといつても、それは「管理」を「科学的管理」と理解し、科学的管理法、課業管理法の思想

のもとにもっとも強く影響されて生まれた標準原価計算と予算統制の2つの特定の計算制度をただ管理会計というのではない。これでは現在における管理会計の理解としては狭きに失するとし、現在の企業の管理制度は科学的管理思想を吸収して、にわかに進歩をみたが、それはただ作業管理にのみとどまらず全般的な総合管理にまで発展せしめられたことに着目して、現段階の管理会計は、この企業の全般的経営管理に役立つ機能を果たす会計として理解するのでなければその真の意義は見出しえないものとする。

これに対して、会計を近代社会の企業における本源的な要求に基づくものと解し、近代会計の最初の形態である複式簿記が成立した段階において、すでにこれが経営管理のための手段としての役割をもっていたと考えられる<sup>4)</sup>。たしかに、これまで一般には、近代会計の生成が複式簿記の誕生から説かれているにもかかわらず、その企業としての機能あるいは制度的な役割が不明確なままに、会計学の成立がむしろその後の商法等の法的要因によって説明され財務会計の側面から解釈されることが多いが、このような問題の取扱い方については疑問をもたざるをえない。溝口教授は、近代的複式簿記の成立をその経営管理に即して解釈され、これについての意見を早くから表明されてきた<sup>5)</sup>が、その要点は次のとおりである。

「複式記入 (double entry) の方法は、かなり古くから、特に中世末紀のイタリア商業都市の商人の経営活動記録の手段として用いられていたが、それはまだ個々の活動についての記録であって経営活動全般の統一記録ではなかった。これを近代会計のうちに含めて考えるのは正しくない。簿記が経営活動全般を継続的に記録し、その成果を総合的に表明することを可能にしたとき、それは近代会計としての意義を持つこととなる。資本勘定および損益勘定の成立とそれに伴う勘定の体系化すなわち真の意味における複式簿記の完成が一定の「会計期間」を前提とする「期間損益計算」を同時にもたらした。」

「この種の複式簿記の典型は、いわゆるヴェニス式簿記に見いだされるが、会計の最初の形態である複式簿記が企業活動の総合的成果の測定という機能をもっていたということは重要である。期間的成果はいわば企業の総合的『業績』であるから、その測定の機能は明らかに経営管理機能を意味する。現代的な用語によれば、『経營業績の測定ないし管理』ということになる。」

「このような解釈を正しいとすれば、会計はその出発においてむしろ管理会計としての本質を持っていたと考えられる。他方、近代社会の生成の初期においては、企業をめぐる利害関係集団なるものが明確な存在としてはいまだ認められず、したがって会計の『外部

報告』の機能も確認されがたい。少なくとも、このような社会的要請が当時の企業会計の実践を推進するための主導権を持っていたとは思われないのである。」

この溝口教授の注目すべき主張は、その後アメリカ会計学会（American Accounting Association）の1958年度「管理会計委員会報告」においてもしめされた<sup>6)</sup>。すなわち「歴史の示すところによると、会計はその発生当時やその初期の発展過程においては、もっぱら経営管理に志向しており、会計の基本目的は、ほとんどすべて経営者が組合企業の資産および成果を明らかにしようとする必要性を満たすことに向けられていた。したがって、会計の初期の歴史は、外部的要求よりも経営者の内部的必要性を満足させることを目的として発展したことをあらわしている。」というのがそれである。かくて、われわれは第1段階の会計機能を、素朴ではあるが経営管理的な機能と理解するわけであるが、企業の生産様式として問屋制家内工業から工場制にいたるまでの時代であることができる。しかるに、生産様式が工場制機械工業へと進み、他方に株式会社という資本主義の根幹をなす企業形態が発達するにつれて、産業会社の様相は大きく変化する。高度会社化が進み、会計に対する社会的要求も異なったものとなる。これが会計発展の第2段階をもたらすわけであるが、ここに財務会計をみることができる。それは経営比較の領域において、経営活動の批判用具としての基本指標が、自己資本利益率から総資本利益率へ移っていくことと照応している<sup>7)</sup>。

### 3. 財務会計と管理会計——外部・内部報告会計的アプローチと機能的アプローチ——

管理会計の発展過程を考察するにあたって主要な観点とされるのは、財務会計との対立関係であった。そこで、財務会計と管理会計の関係をわれわれはいかに理解すればよいのであろうか。

ここでわれわれは、まず近代的企業の存立の基礎をもう一度かえりみる必要がある。それは近代企業が社会的機構として成り立っていることの認識であり、その結果として経営職分の担い手としての専門経営者の存在を一方に考えるとともに、他方に企業がそれをめぐる各種の社会的な利害関係集団の利害を調整する場であることが理解されなければならない。ここにいう企業の利害関係集団には、まず出資者があげられる<sup>8)</sup>が、そのほか社債権者、金融機関、得意先、仕入先、従業員組合、国家、地方自治体などが加わる。これらの利害関係集団に対して企業の経営成績と財政状態を明らかにするために会計数値による報告がなされなければならない。そのための主たる手段がいわゆる財務諸表である。この



ような意味における財務諸表は、企業外部の利害関係集団に企業の実態を報告することから「外部報告」であると解され、したがってそのための会計は「外部報告会計」であり、それが財務会計であると説明される場合が多い。

同様の観点から、管理会計は、企業内部者すなわちまず経営者があげられるが、そのほか管理者、現場の従業者など企業内部の者に報告されるものであることから「内部報告」であると解され、したがってそのための会計は「内部報告会計」であると規定される。

しかし、財務会計と管理会計を「外部報告会計」「内部報告会計」とすることには問題がある。「外部報告」と「内部報告」という基準での区別は報告先ないし宛名による区別なので形式的・技術的区別にしかすぎず、その内容・機能に立ちいたっての説明ではないから充分ではない。また、外部への報告も経営者職分の1つとみることもできるから、この場合には外部報告会計と内部報告会計とを広義の経営管理機能のもとに統合することも可能となって、ここでは広義の管理会計のもとに財務会計と狭義の管理会計との統合がなされたことになる。例えば、カーチャー (P. Kircher) は管理会計論の論理的構造として

- a 目標の選択 (choice of goals)
- b 決定 (decision influence of future)
- c 予測 (prediction)
- d 記述 (description)
- e 測定 (measurement)
- f システムの検討 (review of system)

を示しうるとし<sup>9)</sup>、このうち c 予測、d 記述、e 測定および f システムの検討を専門スタッフである統計数学者 (mathematicians) と管理会計担当者 (management accountants) が担当するのであり、この領域が管理会計の領域として考えられるとする。この d 記述の機能は、アメリカ公認会計士協会が定義する会計の4つのステップ、すなわち、記録すること (recording)、分類すること (classifying)、要約すること (summarizing)、解釈すること (interpreting) に該当するとカーチャーはのべている<sup>10)</sup>のである。

また、管理会計に対して法律的財務会計を対比させて説明するのは、グエッツとクライン (B. E. Goetz and F. R. Klein) である。グエッツとクラインは会計には法律的財務的側面と経営管理的側面が存在するとし、従来の会計においては、主として法律的財務的な会計面がとりあつかわれていたという理由からこれを法律的財務会計 (legal-financial

accounting) と呼び、これに対して会計の経営管理的な面を取り扱う会計を管理会計 (managerial accounting) とよぶのである<sup>11)</sup>。ゲッツとクラインは、会計の概念について吟味した後、企業活動 (enterprise operation) における経営管理者の計画と統制 (managerial planning and control) に役立つ会計機能を指摘しているのである<sup>12)</sup>。この目的に沿うため、従来のままで不十分のところは、これを経営管理の要求に適合しうるように改造しなければならない。そこでは、経営管理への役立ちということが中心課題になっているのであり、それに対して、経営管理者は企業の反映を増進しうるような新しい方法を取り入れなければならない。そのためには財務会計における会計原則に立脚するだけでは不十分である。それは、経営管理の原則に基礎をおいて、会計制度の積極的役立ちを考慮することでなければならない。ここに従来の財務会計と異なるところの新しい、かつ重要な立脚点があるものと考えられている。

管理会計にとって重要なのは、「資料が何に使用されるのか」、「経営管理者は何をしようとしているのか。そして、何かほかのものの代わりに、それを行うのか」、「いかにして、それをなすことができるのか」、「どんな資料が必要とされるのか」ということである。これらの問題に対する解釈は、目的と状況を詳細に定めた特定の関係領域の範囲内においてのみ有効と認められている。経営管理の主要な問題は未来指向 (forward looking) 意思決定であるから、管理会計の分類と評価も、また、未来指向・意思決定的なものでなければならない。歴史的な評価や対象分類は、経営管理者が、種々な提案の結果を予言するのに役立つかぎりにおいてのみ有効であり、管理会計においては、検証する分類も原価・時価を問う評価の問題も経営管理の問題から生じ、その問題ごとによってこそ、その効果を發揮できるものである。換言すれば、管理会計における分類は、「管理計画のためには」その第一次分類として、考慮されている競争的計画の性質に依存して決定されるべきであり、「管理統制のためには」その第1次分類として、責任を有する職制、すなわち管理者の権限および範囲に依存して決定されるべきであろう。また、管理会計における評価は、「管理会計のためには」「現在の取替価格および機会原価」にもとづいて決定された増分と機会の計算 (calculus of increments and opportunities) となる。この場合には「この計画は、その計画よりも、いかほど原価が多くなるか」、「もし、この目的のためには、もはや必要でなければ、この資産から、いかほどうることができるか」ということが主眼である。したがって、重点が現在または未来におかれており、決して、過去におかれていない。このゲッツとクラインの所説は、企業会計が有する2つの側面を、目的・前提・方法につい

て、その違いを明らかにするが、理論的に把握した点でその功績を認めなければならない。しかし同一の計算方法なり、報告制度が、その用いられる目的にしたがって、1つは法律的財務会計となり、さらにまたそれは管理会計として役立てられる場合もありうるのであるから、管理会計を具体的な計算方法や報告制度として、固定的に把握することを避け、むしろ管理会計は管理機能を賦与された会計としてこれをとらえるべきであろう。この点がゲッツとクラインの管理会計観把握にあたっての問題点であろう。ゲッツとクラインがいう法律的財務会計と管理会計が外部報告会計と内部報告会計におけるほどには形式的・技術的区分ではないにせよ、2つの会計の機能を十分に理解して対比されたものとは思えない。特に、財務会計の真の意味がそこなわれて把握されることになりかねないであろう。

財務会計の真の意義は、それが個別的な企業の立場をはなれた社会的・一般的な立場に基づくというところにある。それは一般に承認された社会的基準としての役割を持ち、個々の企業の行動を規制するものである。換言すれば、財務会計は個別企業の立場から超越した社会的制度としての本質を有する。それは一面において会計実務を規制するとともにまた、他方ではそれ自体が、会計実践のうちから現実的に形成されるものでもある。制度会計としての財務会計が、個別企業の会計実践とこのような相互連関的な深いかわりを持つたために、その本質が論者によって異なって解釈されるという結果をもたらせたと考えられる。

これに対して、管理会計はあくまでも企業の個別的立場に基礎をおくものである。換言すれば、それは社会的形成体としての企業がその持続と存立という本来の目的に根ざすところの行動のあり方を明らかにするとともに、その担い手である経営管理者等に必要な情報を提供するのである。

したがって、財務会計と管理会計とは基本的には「一般」と「個別」の関係して理解されなければならない。そこでは、社会一般に普遍妥当な「客観性」と個別特定の目的に充分役立つ「有用性」がそれぞれの基本理念でなければならない。また、そのような対立関係のもとにあって2つの会計は、ともに高度化してきたともいえる。

#### 4. 情報システムとしての管理会計

##### — 計算手段の目的への適応プロセス的接近と情報システムの接近 —

上述において、管理会計を会計による管理ではなくてマネジメントのための会計として

把握し、マネジメントの内容としては経営者というのではなくて経営職能としてのマネジメントすなわち経営管理と解して管理会計を経営管理のための会計とした。つぎに、経営管理のための用具すなわち手段としての会計とする理解には問題が多く、管理会計の役立ち、機能に焦点を合わせ、より積極的に管理会計はマネジメント機能そのものであると解した。

この手段論と機能論とは、まったく対立的なものようであるが必ずしもそうともいえない。たとえ管理会計を手段としての本質規定してもそれだけでは意味がない。その手段の適用の側面をなんらかの形で本質規定のうちにとり入れる必要がある。このような観点をもっともよく表明しているのは、アメリカ会計学会1958年度「管理会計委員会報告」における定義である。すなわち、「管理会計とは、合理的な経済目的について計画を設定したり、その目的を達成するために妥当な意思決定を行うにあたって、経営管理者を援助するために、企業の歴史のおよび予測される経済的データを処理する際に適切な諸技術や概念を適用することである。」<sup>13)</sup>とのべている。

このような見解を、第1の手段的見解と第2の機能的見解とを結びつけようとする第3の立場をあらわすものといえないことはない。これと似た考え方はアメリカ会計学会の『基礎的会計理論』（以下ASOBATという）にもみられる。それは計算手段ないし技法の目的への適応のプロセスとして会計の本質を把握しようとするものである。ASOBATは「会計とは、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定ができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである。」<sup>14)</sup>とまず定義する。これは会計一般についての本質規定であるが、当然に管理会計についてもあてはまる。そこではただ情報利用者の性格によって管理会計が特質づけられるにすぎない。

しかし、これについては、管理会計を企業目的に対する手段適用のプロセスとみるだけではなお足りないものがあるのではないかという疑問がある。

それは会計を手段適用のプロセスとすることだけでは、なお会計の主体的側面が十分に表現されないということである。会計にはもともと経営行動それ自体としての意味があったという認識がその基礎をなす。経営行動を経営者行動によって代表させるならば、管理会計は経営者行動と一体的に解されなければならないこととなる。また、経営者行動の中心は経営意思決定にあることが一段と明確化してきた状況のもとにおいて、会計の情報機能と経営者職能としての意思決定機能とを単純に区別することが困難となってきた。例えば、在庫管理における最適在庫量の決定に際して、送り出される会計の情報によって最適



在庫量が決定されることが多くみられ、会計の情報機能と意思決定機能との結合がみられるのである。

このように、ASOBATは、前半では会計とは経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスであるとまず定義づけるわけではあるが、またその後半にいたって情報システムとして説明している。

すなわち、ASOBATは、会計とは経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスであると示した後、「このような会計の定義は、他の会計理論の報告書にみられるものより広い。会計情報が必ず取引資料に基づかなければならないということはない。」<sup>15)</sup>それのみならず「取引には関係のない種々な型の資料が会計情報の基準に適合することも可能である。」<sup>16)</sup>と主張している。

特に、ASOBAT第4章「内部経営管理者のための会計情報」において、「伝統的モデルからの会計情報」とは別に、「伝統的モデルから分離して提供される会計情報」について取り上げ、「会計は範囲を拡大し、重要性を増大しつづけるのであろうことを認識したうえで」<sup>17)</sup>「この研究で示された基準に合致する経済資料を収集し、処理することは会計の本質部分と考えるべきであり、またこれらのアウトプットは、その性質が目論まれたものであれ、実際のものであれ、またそれが単一評価によるものであれ、さらにそれが貨幣単位によって表現されたものであれ、それ以外で表現されたものであれ、それらはすべて会計職能の所産として考えるべきである。」<sup>18)</sup>と提案している。

そして、ASOBAT第5章「会計理論の拡張」において、会計の基礎的概念に関し、つぎのような結論をあたえている。「会計は、本質的には1つの情報システムである。もっと正確に言えば、会計は、情報の一般理論を効果的な経済活動に関する問題に適用したものである。会計はまた、量的に表現された意思決定のための情報を提供する一般情報システムのうちで大部分を占めている。このような状況のもとでは、会計は活動主体の一般情報システムの1部分であるとともに情報概念と境を接している基本的領域の1部分である。」<sup>19)</sup>（力点は筆者）この立場から、会計の目的は、「1. 限りある資源を利用することについて、意思決定を行うこと、これはもっとも重要な意思決定の領域を確定し、また目的や目標を決定することを含む、2. 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮統制すること。3. 資源を保全し、その管理について報告すること、4. 社会的機能および統制を容易にすること、のために情報を提供することである。」<sup>20)</sup>とした。

このように、ASOBATは活動主体に対して、有用な会計情報を提供するという情報提供

機能としての会計、ないし情報システムとしての会計の成立を主張した。

この情動的視点からすれば、管理会計は財務会計と並んで、会計情報システムのサブシステムとして位置づけられることになる。これはまた財務会計と管理会計の統合の論理の基盤を形成して統合の方向を一步進める誘因となるものである。もとより、これのみで統合しようというものではない。そのためにはなお詳細な、例えば会計情報の範囲の明確化等の吟味を必要とする。

また、ASOBATにおける2つの会計の統合的把握の主張は、もう1つの重要な論点を持っている。それはコンピュータ技法の発達によって、会計情報の収集・処理・伝達が一元的になされうるという認識に基づいて会計の統合を、手続的側面において確保できるという主張である。すなわち、収集されたすべての情報が目的に応じて任意に取り出され、組み替えられて情報利用者に伝達されるのである。

会計担当者が手作業で収集・処理していた段階では、収集される情報ははじめからかなり意図的にしたがって合成的・複合的な性質を持っており、またそのために会計機能別に向づけられ、手続過程そのものが、財務会計と管理会計とにある程度区分されていた。これに対して、会計担当者がコンピュータをフルに活用しようする段階では、会計情報の多くがもはや複合的な性質を持つ必要がなく、より原始的な形の数量に分解して収集されればよい。多様な情報要求に応じて、収集された情報を処理し、再構成したうえで情報アウトプットを伝達するには、そのほうが一層弾力性に富んでいるからである。この場合には組みこまれるプログラムが情報アウトプットの価値を決めることとなる。

## 5. 管理会計論の構造——経営意思決定機能と会計情報機能——

前節において、管理会計の本質を、機能的側面からとらえ、なお若干の問題がのこされていることを承知したうえで、情報機能したがって情報システムとして考察した。このシステムとして管理会計の本質を把握する場合においても、なおいくつかの論点を明らかにする必要がある。本節では、その問題点の1つである意思決定機能との関係についてふれてみたい。

意思決定の理論は、これを管理会計論の論理的構造(logical structure)の中に含ましめるのが先述のカーチャーである。カーチャーは、まず経営管理者は意思決定を容易にかつ正確に行うため専門スタッフすなわち統計数学者と管理会計担当者を採用する。この専門スタッフが担当する領域を管理会計の領域として考え、そして先述の管理会計論の論理的

構造を示すのである。すなわち、カーチャーは、c 予測、d 記述、e 測定および f システムの検討を専門スタッフである統計数学者と管理会計担当者が担当するのであり、この領域を管理会計の領域として考える。a 目標の選択 b 決定を担当する者は経営管理者であり、この領域は管理会計の領域としては考えにくい、目標の選択と決定とは、管理会計と密接につながっており、しかも管理会計が送り出す会計情報によって判断されるものであるから、管理会計論の論理的構造のなかに包摂されねばならないというのであった<sup>21)</sup>。すなわち、「経営管理者は、意思決定を行い、目標により完全に到達する方策に基づいて実施しなければならない。そのためには、次の4つが重要である。(1)環境を見きわめ、質的・量的相互関係についての正確な知識をもち、(2)彼が目標を達成するのに最善であると信じた行動を、これらの相互関係に対応するプロセスで論理的に把握し、(3)活動を遂行し、統制し、(4)結果を評価し、そしてこのサイクルを繰り返すなければならない。』

この論理的結果 (logical sequence) にもとづき、管理会計は、一般に会計におけるよりも、他の領域をも加えた拡張された枠 (expanded framework) で考えられなければならないことをカーチャーは強調したのである<sup>22)</sup>。

カーチャーの主張のうち興味あるものの第1は、先述のとおり、一般会計にいう記録・分類・要約・解釈の4つのステップは管理会計の機能の「記述」に相当するものであり、管理会計においては従来の会計よりも予測、測定およびシステムの検討の3つの領域が加えられるべきであるとしたことである。

その第2は、本節で述べたとおり、管理会計は、予測、記述、測定およびシステムの4つの領域を担当するが、管理会計論の論理的構造は、これらにさらに目標の選択と決定の領域を加えてはじめてその全貌を明らかにすることができる。すなわち、それらは密接にむすびついており、それらを切り離しては効果的な管理会計が考えられないから、前述の4つの領域にさらに2つの領域を加えて解明されなければならないとしたことである。

このカーチャーの主張は注目に値すべきものであろう。ただ4つの領域にさらに2つの領域を加えるという点では問題ないとしても、決定理論を加味するということは具体的には決定モデルを構築することを意味することが考えられるが、会計モデルが本質的に測定モデルであるだけに決定モデルになりうるのかという問題が残る。伝統的な会計モデルの中心におかれているのは、発生主義に基づく連続的な期間損益計算のモデルであるから、それは経営行動に関連があるとしても非完結的な評価機能しかもちえない。各個別の行動

の成果を完結的に評価することができないのである。各行動の成果を個別的、完結的に評価するためには、例えば次期以降に与える影響や他のサブシステムないし当該システムが環境に与える影響などを考慮することが是非必要なのである。このことに関して、1980年代の初め頃から、意思決定を中心におく管理会計、特にその代表例として戦略的コスト・マネジメントが数多く議論されてきている<sup>23)</sup>。そのなかでもなお一層、原価企画の領域でそれは深化されてきた<sup>24)</sup>。原価企画は、従来の製造工程での実際ないし統制評価分析、いわゆる「川下の場」コスト・ダウンでよりも、製造ないし製品企画における意思決定、いわゆる「川上の場」コスト・リダクションでの検討をいうのであり、きびしい経営環境のもとで、その重要性が認識されてきており、それは、製品の開発にあたって、製品の差別化をはかり、かつコスト優位を実現し、製品ライフ期間中のセグメント利益の極大化をはかる戦略としての原価管理システムのサブシステムであり、その意味で、この場合の原価の機能は、たんに原価管理であるにとどまらず、戦略的利益管理システムの1つと意義づけることが強く指摘されてきているのである。<sup>25)</sup>

## 6. むすび

管理会計が管理会計として存立するためには、管理会計が有用なものとして存在しなければならない。そして、それが有用であるか否かは、いうまでもなく、その管理会計情報が、当該経営管理に実際に役立つか否かによって決定される。したがって、それがいかなる意味で経営管理に役立つているかが明らかにされなければならない。

この立場にたって、本稿は、管理会計とは何か、について考えてみようとしたものである。ここでは管理会計の本質を明らかにする1つの方途として、その機能特に意思決定への役立ちを考察しようとした。

まず、第2節においては、管理会計の機能がいずれの時代から認識されてきたかについて、一般には、科学的管理法を契機として生まれた標準原価計算や予算統制の計算手段にその誕生をみることにする説が多いが、これに対して、われわれは近代会計の生成すなわち複式簿記にその誕生をみる必要があることを主張した。近代的複式簿記の成立を経営管理機能に即して解釈するのである。

つぎに、第3節においては、管理会計を理解するために、会計の他の側面すなわち財務会計と対比することでそれを明らかにすることが多いが、この場合、2つの会計の特徴として、財務会計を外部報告会計、管理会計を内部報告会計と定義し説明することが一般で



ある。しかし、このアプローチは形式的・技術的にすぎ、内容・機能に立ちいつての説明とは解し難く説明としては正しくない。この点では、前者を少なくとも1つの社会体系換言すれば制度の側面から把握することが重要であり、このためには、矢張り法律的財務会計ないし慣行アプローチとして把握することが必要である。したがってまた、管理会計は経営者のための管理会計というよりも経営職能としての経営管理のための会計ないし経営管理的アプローチとして把握することが必要である。この場合でも財務会計と管理会計の関係は、基本的には、一般と個別の関係として理解されなければならない。

つぎに、第4節において、財務会計の機能と管理会計の機能を深く考察したとき、相互に共通のものを見出すことができる。管理会計の萌芽を科学的管理法にではなく、近代的複式簿記のうちに見出し、また管理会計の特徴を内部報告会計ではなく、その機能に見出したことも、まさに2つの会計に共通のなにかがあるからである。

仮に、管理会計の萌芽を科学的管理法に見出し、その特徴を内部報告会計に求めるのであれば、2つの会計はますます分化の程度を深めることになる。また、2つの会計に共通のものとして、外部への報告も経営者職分であることを強調することによって管理会計との類似性を求めようとするものでもなく、また、計算手段の目的への適応プロセスを強調することによって財務会計との類似性を求めようとするものでもない。われわれはその共通の基盤を情報システムに求めようとしたのである。このことは、会計の本質を情報システムとしてとらえることを通じて、2つの会計の統合をはかりうることを示唆するものである。また、このことは、会計の機能する領域の拡大化への基礎を築くことともなり、またその反面、このことは会計情報機能と意思決定機能との関係の明確化が求められることともなる。

つぎに、第5節においては、会計情報が意思決定にはたす役割の大きさを知り、両者の密接な関係を考察したうえで、管理会計が「決定すること」はないが、管理会計論の論理的構造のうちに意思決定の理論を包摂することの意味を考えたのである。

しかし、この場合管理会計モデルが、測定モデルの域を脱して決定モデルとなりうるのか、あるいは、そこでの管理会計情報の範囲をいかに考えるべきか等の課題が残されている。管理会計の本質をその機能に求めたとしても、その機能の理解には、まず管理会計に対するアプローチの態度が問題となろう。これはまた、管理会計論の論理的構造が同時に問われているということでもあろう。

注 1) このほか、管理会計を「会計による管理」すなわち「会計管理」とほぼ同義に解する

少数の説もあるが、ここでは管理会計を、「管理のための会計」と解する会計学的管理会計の立場で考えるのか、あるいは「会計による管理」と解する経営学的管理会計の立場で考えるのか、についての問題にはふれない。

2) 溝口一雄「管理会計の本質と体系」会計 第103巻第2号 1973年2月。

3) 例えば、古くはハゼナックの見解にみられる。W. Hasenack, Rechnungswesen der Unternehmung, 1934年。

4) 5) 溝口教授は以前からこの見解を示されている。溝口一雄稿「経営管理会計の構想」企業会計 第2巻第9号 1950年9月。

6) AAA, "Report of Committee on Management Accounting", the Accounting Review Vol. XXXIV, No. 2, April, 1959, P. 207. 西沢 脩訳「AAA 管理会計委員会報告書」, 企業会計 第11巻第8号 1959年9月 P. 71.

7) 基本指標は、当初の経済性指標（例えば費用収益率）から収益性指標（自己資本利益率→総資本利益率→経営資本営業利益率）へ、そして生産性指標（例えば従業員1人当たり付加価値額）へとその内容を変えてきたと筆者は考えている。

8) 出資者を企業そのものと考えないで、企業の利害関係集団の1つと考えるのは、所有の経営からの分離がみられる状況をふまえて、資本主理論 (proprietary theory) ではなくて企業体理論 (entity theory) を採っているからである。

9) P. Kircher, "Theory and Research in Management Accounting", the Accounting Review, Vol. XXXVI, No. 1. January, 1961, p. 46.

10) *ibid.*, p. 46.

11) B. E. Goetz and F. R. Klein, Accounting in Action — Its Meaning for Management —, 1960, p. 686.

12) *ibid.*, p. 59.

13) AAA, *op. cit.*, p. 210.

14) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, p. 1. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房 1966年 2ページ。

15) *ibid.*, p. 1. 前掲訳 2ページ。

16) *ibid.*, p. 1. 前掲訳 2ページ。

- 17) *ibid.*, p. 59. 前掲訳 59ページ。
- 18) *ibid.*, p. 59. 前掲訳 59ページ。
- 19) *ibid.*, p. 85. 前掲訳 64ページ。
- 20) *ibid.*, p. 4. 前掲訳 5ページ。
- 21) P. Kircher, *op. cit.*, p. 47.
- 22) *ibid.*, p. 47.
- 23) 小林 哲夫・坂手 恭介共編『情報システムと組織変革マトリックスによる企業計画システム —』同文館 1992年 特に5ページ。
- 24) 三浦和夫・田中嘉穂・井上信一「生産方式と原価管理の最近の動向」香川大学経済学部研究年報27 1988年3月 1～57ページ。
- 25) 三浦和夫・田中嘉穂・井上信一「利益管理情報と原価管理情報の関係を巡って — 1992年の実態調査を中心にして —」香川大学経済論叢 第67巻第3・4号 1995年2月 3～66ページ。

# The Genesis of the Management Accounting Information System and Contemporary Tasks

Kazuo Miura

## Abstract

The existence of management accounting depends only on its usefulness, and it will be evaluated by whether it benefits business administration or not.

First, in Section 2 the roots of managerial accounting functions and its history are reviewed. The genesis of managerial accounting is generally explained by the fact that calculating methods such as standard costing and budgetary control have been formed as a result of Scientific Management. But in our opinion, we should understand that managerial accounting has been simultaneously born with modern accounting, and the double book-keeping system. This leads to the understanding of modern book-keeping in relation to business administration functions.

In Section 3, we deal with the significance and meaning of managerial accounting. Managerial accounting is often compared and contrasted with financial accounting, which is normally internal reporting accounting. But this approach is too superficial and technical to be an adequate interpretation.

Financial accounting should be perceived in the context of a social system and it is essential to be understood from institutional viewpoints. In other words, the juridical and conventional approach must be marked to understand it. Management accounting is not 'managerial accounting' for business managers. It is accounting for business administration. Therefore management accounting should be understood as an approach to business administration.

Section 4 deals with the relationship between financial accounting and management accounting. These accounting systems have different functions. At the same time they have common features. It is not our intention to claim that management accounting function has an internal or, an external reporting function, nor will we emphasize the adaptive process purpose which integrates calculating methods. It should be understood that the common basic structure of these two accounting systems lies in accounting 'information systems'. Moreover, these two





吉川 辰夫 著 吉川 辰夫 著

平野 正典 著 平野 正典 著

高松大学 高松大学

高松大学 高松大学

## 高松大学紀要

第 27 号

平成9年3月20日 印刷  
平成9年3月20日 発行

編集発行 高松大学  
高松短期大学  
〒761-01 高松市春日町960番地  
TEL (0878) 41-3255  
FAX (0878) 41-3064

印刷 株式会社 美巧社  
高松市多賀町1-8-10  
TEL (0878) 33-5811